



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10950.721738/2011-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.530 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de dezembro de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** K S TELECOMUNICACOES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE NORMAS. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS.

Correto o lançamento do IRPJ, lucro presumido, com base de cálculo obtida mediante simples cotejo entre as receitas escrituradas e as declaradas.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DIRF.

Correto o lançamento do IRPJ, com base em omissão de receitas, identificada por informações constantes em DIRFs, de fontes pagadoras por prestação de serviços e de rendimentos financeiros.

RECEITA DE BONIFICAÇÃO. FATO GERADOR DO IRPJ. PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.

O fato gerador do IRPJ alcança os proventos de qualquer natureza que venham a acrescer o patrimônio do contribuinte, independentemente da denominação que se atribua ao valor recebido, ou da forma de recebimento, o que legitima o lançamento com base em receita de bonificação, prevista **contratualmente.**



Processo nº 10950.721738/2011-90  
Acórdão n.º **1402-001.530**

**S1-C4T2**  
Fl. 387

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

## Relatório

K.S. Telecomunicações Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Curitiba/PR, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e reflexos (fls. 108/151), relativos ao ano calendário 2008, decorrentes de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 06/15:

### Quanto ao lançamento do IRPJ:

Omissão de Receitas. Receitas de Prestação de Serviços: no período de 03/2008, 06/2008, 09/2008 e 12/2008. Enquadramento legal no art. 528 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99.

Receitas da Atividade. Receita Bruta Mensal sobre Prestação de Serviços: nos períodos de 03/2008, 06/2009, 09/2008 e 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 224, 518, §1º, inciso III, “a”, e §§ 4º a 7º, e 519 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99.

Receitas da Atividade. Receita de Revenda de Mercadorias: nos períodos de 03/2008, 06/2008, 09/2008 e 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 224 e 518 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99.

Rendimentos de Aplicações Financeiras de Renda Fixa: nos períodos de 06/2008, 09/2008 e 12/2008. Enquadramento legal no art. 521 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99.

Outras Receitas. Receitas de Bonificação Recebida: nos períodos de 06/2008, 09/2008 e 12/2008. Enquadramento legal no art. 521 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99.

### Quanto ao lançamento da CSLL:

Falta de Recolhimento da CSLL: no período de 03/2008, 06/2008, 09/2008 e 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 2º e §§, e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.

CSLL sobre Receitas não Operacionais: no período de 06/2008, 09/2008 e 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 2º e §§, e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art 29, inciso II da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

CSLL – Prestadora de Serviços: no período de 03/2008, 06/2008, 09/2008 e 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002; art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

#### **Quanto ao lançamento do PIS:**

Falta de recolhimento do PIS: nos períodos de 01/2008 a 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; arts. 2º, inciso I, “a”, e § único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

PIS sobre omissão de receita – Falta de recolhimento do PIS: nos períodos de 02/2008, 03/2008, 05/2008 a 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; art. 24, §2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 2º, inciso I, “a”, e § único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

#### **Quanto ao lançamento da Cofins:**

Falta/insuficiência de recolhimento da Cofins: nos períodos de 01/2008 a 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 2º, inciso II e § único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Omissão de Receitas: nos períodos de 02/2008, 03/2008, 05/2008 a 12/2008. Enquadramento legal nos arts. 2º, inciso II e § único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Cientificada dos lançamentos, apresentou tempestivamente impugnação de fls. 154/204 trazendo os seguintes argumentos:

#### **DOS CONTRATOS CELEBRADOS COM A EMPRESA CLARO S.A.**

- Quanto aos contratos firmados com a empresa CLARO S.A., esclarece que, em 16 de maio de 2008, foram celebrados (i) o Termo de Investimento - Parceria Comercial e o (ii) Contrato de Constituição de Relações Comerciais. O primeiro regulamenta as condições técnicas e comerciais para a venda de produtos e serviços da CLARO no Estado do Paraná; já o segundo, disciplina as relações comerciais estabelecidas entre os pactuantes;
- Em relação ao primeiro contrato (Termo de Investimento - Parceria Comercial), explica que alguns dos itens desse instrumento referem-se às despesas que devem ser arcadas unicamente pelo agente autorizado - no caso, a Impugnante, v.g., itens 1.1 e 4, *verbis*:

*Item 1.1: “O Agente Autorizado obriga-se a obter todas as licenças necessárias para regularização da fachada comodatada pela CLARO, arcando com todos os custos necessários para obtenção das licenças e autorizações necessárias junto aos órgãos públicos competentes”;*

*Item 4: “O Agente Autorizado obriga-se a pagar as despesas de conservação necessárias para uso e gozo dos móveis comodatados, não sendo tais despesas reembolsáveis pela CLARO”;*

- Acrescenta que o item 1.1 ainda estipula que o agente autorizado (Impugnante) deve, obrigatoriamente, *"manter durante toda a vigência do Contrato de Constituição de Relações Comerciais, no mínimo 7 (sete) pontos de vendas ativos para comercialização de produtos e serviços da CLARO."*
- Segue narrando que o investimento inicial da parceria (custo para produção) foi concedido pela CLARO sob a rubrica de bonificação com cláusula de condição suspensiva, e transcreve os seguintes trechos:

*(c): “Em razão da parceria comercial estabelecida entre as partes, a CLARO cederá ao Agente Autorizado, em comodato, conjuntos de mobiliário para os Pontos de Vendas (lojas) do Agente Autorizado, além de conceder uma bonificação equivalente à quantia bruta de R\$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais) na forma prevista no presente instrumento.”*

...

*6: “O Agente Autorizado, por força do presente instrumento, obriga-se a cumprir uma meta mínima de vendas de 100.800 (cem mil e oitocentos) acessos no prazo de vigência do Contrato de Constituição de Relações Comerciais (60 meses) firmado entre as partes nesta mesma data, devendo cumprir, no mínimo, 20% (vinte por cento) em ativações de pós-pago.”*

...

*14: “O Agente Autorizado fornece à CLARO, no ato da assinatura do presente instrumento, 01 (uma) nota promissória, no valor global de R\$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais), única e exclusivamente para a garantia do cumprimento da meta mínima de venda de 100.800 (cem mil e oitocentos) acessos por parte do Agente Autorizado na forma prevista no presente instrumento.”*

*14.1: “A nota promissória será devolvida ao Agente Autorizado somente mediante o cumprimento integral da meta mínima de vendas mencionada no item 14 acima;*

- Infere que, embora já tenha sido concedida, a bonificação de R\$ 2.300.000,00 somente integrará efetivamente o patrimônio (receita) da Impugnante se as metas estipuladas no termo de parceria forem cumpridas no prazo estipulado (60 meses a serem contados a partir da assinatura do contrato); e que, no mesmo sentido, o implemento da bonificação dos funcionários está atrelado ao preenchimento de certos requisitos, consoante se verifica do item 12:

*12: “A CLARO promoverá, ainda, a título de incentivo, durante o prazo de vigência do Contrato de Constituição de Relações Comerciais, uma campanha exclusiva para os Pontos de Vendas do Agente Autorizado, mediante condições expressamente deliberadas pela própria CLARO, tais como fornecimento de aparelhos celulares adicionais, brindes promocionais, viagens, dentre outros, a critério único e exclusivo da CLARO. A CLARO disponibilizará ao Agente Autorizado a participação no projeto de bonificação por atingimento de metas da CLARO denominado ‘Premium’”;*

- Aduz que todas essas disposições foram inteiramente repisadas no Contrato de Constituição de Relações Comerciais item (ii). No que se refere à bonificação com cláusula de condição suspensiva, por exemplo, o referido instrumento assim dispôs, em sua cláusula oitava:

8.1.1: “Caso o Agente Autorizado denuncie, rescinda ou dê causa à rescisão do presente contrato, por qualquer motivo, antes do prazo inicial de 60 (sessenta) meses de vigência do mesmo, deverá ressarcir à CLARO a quantia de R\$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais), além das demais penalidades previstas no presente instrumento e demais termos firmados entre as partes, bem como perdas e danos a que, eventualmente, vier a dar causa.”

8.1.2: “Nas hipóteses previstas no item 8.1.1 e sem prejuízo das demais penalidades previstas contratualmente, o Agente Autorizado deverá, também, ressarcir à CLARO o valor das ativações não realizadas considerando a meta mensal de 100.800 (cem mil e oitocentas) ativações e o efetivamente realizado pelo Agente Autorizado. O valor será calculado com base na diferença a ser cumprida, multiplicada por R\$ 21,30 (vinte e um reais e trinta centavos) por cada acesso.”;

- Afirma que o Capítulo V desse contrato estipulou, também, as metas anuais de habilitação; o Capítulo VI, por sua vez, reiterou a obrigação da Impugnante em manter, no mínimo, sete pontos de vendas ativos para a comercialização de produtos e serviços da CLARO. Conclui que, da análise das mencionadas cláusulas contratuais (bem como dos itens do Termo de Investimento ) verifica-se que o cumprimento de muitas das obrigações celebradas pela Impugnante independe do exercício de suas atribuições. De fato, a manutenção de sete pontos de vendas, ou o alcance de 10.800 acessos decorre muito mais da competitividade da CLARO no mercado do que do trabalho realizado por agentes autorizados (caso da Impugnante);
- Alega que, como a preferência dos consumidores está voltada para outras duas empresas de telefonia móvel (TIM e VIVO), está tendo reais dificuldades em honrar o que foi compactuado. Para tanto, cita a seguinte matéria de jornal (doc 4):

“Claro muda foco para recuperar crescimento. Espremida pela concorrência da TIM, a operadora de telefonia móvel Claro anunciou ontem uma mudança em seu posicionamento. (...) A estratégia é ocupar um meio-termo entre a imagem de operadora com serviços mais sofisticados, explorada pela Vivo, e a identidade popular que a TIM construiu com sua aposta no pré-pago. (...) (\*, Claro muda foco para recuperar crescimento, B2 Valor Sexta-feira e fim de semana, 17,18 e 19 de junho de 2011).”

## MÉRITO.

### Das Infrações - Da Anulação dos Autos de Infração (Ano-Calendarário 2008).

#### Receitas Escrituradas (e supostamente) Não Declaradas.

### RECEITA DA REVENDA DE MERCADORIA E RECEITA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - IRPF, CSLL, PIS E COFINS

- Contesta o entendimento do fiscal, que fundamentou o lançamento com base no “Valor da receita bruta não declarada, caracterizada pela diferença entre a receita contabilizada e o valor da receita declarada”;

- Discorda do posicionamento da fiscalização, segundo o qual os impostos sob comento (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devem ser calculados sobre a receita bruta;
- Tece comentários doutrinários acerca dos conceitos de receita bruta e faturamento;
- Infez que o vínculo obrigacional entre o contribuinte e o ente fazendário somente restará estabelecido se preenchidas as hipóteses previstas no antecedente da norma pertinente (descrição normativa dos fatos). Uma vez ocorrido tal evento, passa-se a falar no nascimento do fato jurídico tributário. Aplicando as mencionadas premissas ao caso vertente, tem-se que os impostos em análise possuem diferentes hipóteses de incidência; mas nenhuma delas se coaduna com o aferimento da receita bruta (ao contrário do disposto nos autos de infração);
- Anota que, no caso do PIS e da COFINS, que têm por hipótese de incidência (e base de cálculo) o faturamento mensal da empresa, esse termo - faturamento - é advindo do direito privado, cujo conceito pode ser assim sumarizado: o valor total recebido com a venda de produtos ou serviços de uma empresa; entram ainda nesta conta os ganhos obtidos com aplicações financeiras ou venda de ativos. Essa definição não se coaduna com o instituto da receita bruta, que compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o resultado auferido nas operações de conta alheia e o preço dos serviços prestados. (RIR/1999, art. 279 e parágrafo único). A diferenciação dos referidos termos é de tal forma palmar que o próprio Constituinte, ao modificar a redação do art. 195 (CF/88), espancou quaisquer dúvidas remanescentes. É que a redação primitiva do citado dispositivo previa que a Seguridade Social seria custeada (apenas) pela folha de salários, pelo faturamento e pelo lucro. Com o advento da EC n.º 20/98, entretanto, a CF/88 passou a admitir a instituição de nova contribuição, a ser baseada na receita bruta/resultados da comercialização da produção;
- Resume que o PIS e a COFINS tem como base de cálculo o faturamento; a nova contribuição, a ser (ainda) instituída e regulamentada pelo legislador (infraconstitucional), poderá ser calculada sobre a receita bruta. Se os conceitos de faturamento e receita bruta fossem realmente equivalentes, o legislador constituinte não deveria ter tido o trabalho de editar a sobredita Emenda n.º 20;
- Lembra que ao intérprete e ao aplicador da lei tributária é defeso alterar o conceito de termos próprio de direito privado, sob pena de afronta ao art. 110, do CTN;
- Cita doutrina e jurisprudência;
- No que se refere ao IRPJ e à CSLL, contesta o cálculo dos supostos créditos embasada na sobredita base de cálculo (receita bruta), alegando que tanto a hipótese de incidência quanto a base imponible desses impostos subsumem-se à renda disponibilizada (jurídica/economicamente) e ao lucro líquido (apurado antes de realizado o provisionamento para o recolhimento do IR), respectivamente (cf. art. 43 do CTN e art. 195, I, c, da CF/88). Vale dizer, a receita bruta não se coaduna com a base de cálculo próprias do IRPJ nem da CSLL, de forma que não pode basear as mencionadas exações;
- Conclui que, por qualquer ângulo que se analise a questão, as cobranças não devem prosperar, uma vez que afrontam, a um só tempo, a sistemática constitucional atinente

ao tema (cf. edição da EC n.º 20/98), a letra dos arts. 43 e 110, do CTN e do art. 195, I, c, da CF/88;

### **Receita (supostamente) Omitida.**

### **RECEITA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E RECEITA DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.**

- Questiona o lançamento de créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de acordo com as "informações constantes das Declarações de Imposto de Renda na Fonte (DIRF), apresentadas pelas fontes pagadoras" (TIM Celular S/A, CLARO S/A, Itáú Unibanco S/A e Banco Bradesco S/A);
- Entende que os tributos pertinentes a essas operações já foram recolhidos pelas fontes pagadoras, na forma retida. Com efeito, são elas (e não a Impugnante) que têm a responsabilidade de proceder ao mencionado adimplemento -como de fato foi realizado, consoante se verifica dos documentos anexados nesse processo administrativo;
- Pugna pela improcedência do vertente auto de infração, a fim de que as exações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes à suposta omissão de receita (prestação de serviços e aplicações financeiras de renda fixa) sejam declaradas inexigíveis;

### **RECEITA DE BONIFICAÇÃO RECEBIDA - IRPJ E CSLL**

- Discorda do entendimento disposto no Termo de Verificação Fiscal, segundo o qual a Impugnante teria se "apropriado à razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês, referente à bonificação recebida decorrente do Contrato de Constituição de Relações Comerciais e do Termo de Investimento - Parceria Comercial, celebrados com a empresa CLARO S/A., com prazo de duração de 60 (sessenta) meses, contados a partir de 16/05/2008."(fl. 03);
- Remete ao exposto no início da defesa, e afirma que a empresa CLARO S/A. disponibilizou uma bonificação no valor de R\$ 2.300.000,00, a fim de auxiliar no custeio do empreendimento da Impugnante;
- Enfatiza que esse benefício somente será efetivamente pago se preenchidos alguns pressupostos contratuais: (i) alcance de meta mínima de venda de 100.800 acessos; (ii) 20% (mínimo) em ativações de pós-pago (ambos no prazo de 60 meses); (iii) vigência do contrato por mais de 60 meses, contados de 16/05/2008 (docs.03);
- Pondera que isso significa dizer que o sobredito montante não estará econômica ou juridicamente disponível à Impugnante, até que sobrevenha o atendimento dos requisitos acima enumerados (fato que deverá ocorrer apenas no ano de 2013). Em outras linhas, essa bonificação possui natureza jurídica de pagamento sob condição suspensiva (evento futuro e incerto): caso a Impugnante não obedeça às determinações contratuais, será compelida à devolução do valor estipulado;
- Repisa a cláusula 8.1.1 do Contrato de Constituição de Relações Comerciais e do item 14 do Termo de Investimento (docs. 03), cujos teores comprovam os argumentos acima expostos;

8.1.1: “Caso o Agente Autorizado denuncie, rescinda ou dê causa à rescisão do presente contrato, por qualquer motivo, antes do prazo inicial de 60 (sessenta) meses de vigência do mesmo, deverá ressarcir à CLARO a quantia de R\$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais), além das demais penalidades previstas no presente instrumento e demais termos firmados entre as partes, bem como perdas e danos a que, eventualmente, vier a dar causa.”

...

14: “O Agente Autorizado fornece à CLARO, no ato da assinatura do presente instrumento, 01 (uma) nota promissória, no valor global de R\$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais), única e exclusivamente para a garantia do cumprimento da meta mínima de venda de 100.800 (cem mil e oitocentos) acessos por parte do Agente Autorizado na forma prevista no presente instrumento.”

14.1: “A nota promissória será devolvida ao Agente Autorizado somente mediante o cumprimento integral da meta mínima de vendas mencionada no item 14 acima, (grifou-se)”;

- Assevera que seria inviável sustentar a exigibilidade da cobrança de Imposto de Renda sobre o referido bônus, uma vez que, de acordo com o art. 43 do CTN, a hipótese de incidência desse tributo é justamente a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda;
- Salaria que o IRPJ simplesmente não incide sobre a renda que esteja indisponível, embaraçada; isso é, que não tenha, de fato, composto o patrimônio do contribuinte. Esse, como visto, é exatamente o quadro que se afigura no caso dos autos, já que o montante de R\$ 2.300.000,00 somente passará à titularidade da Impugnante se ocorridos os eventos futuros e incertos aduzidos nos contratos firmados com a empresa CLARO S/A;
- Acrescenta que esses fundamentos abarcam, inclusive, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, porque, como bem disposto no sítio da Receita Federal, "aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas";
- Argumenta que, inexistindo a configuração de receita (antes da ocorrência dos requisitos impostos pelos contratos firmados), também não há que se falar em lucro líquido, já que, de que forma poder-se-ia cogitar do valor do suposto lucro líquido se o montante de 2.300.000,00 ainda nem foi integralizado ao patrimônio da Impugnante?! Este fato impede, portanto, a incidência da CSLL;
- Cita decisão do TRF4, para concluir que, considerando que o montante de R\$ 2.300.000,00 somente poderá ser objeto de tributação se as condições contratuais foram integralmente atendidas - ou seja, quando o pagamento se tornar certo e definitivo; e, tendo em vista que esses eventos somente ocorrerão em 2013 (60 meses a partir da assinatura dos contratos), evidencia-se a impossibilidade jurídica de ser perfazer à cobrança de IRPJ e de CSLL sobre tais valores, ante a patente não-incidência dos impostos, nos termos do art. 195, I, c, e do art. 43, do CTN;

- Anota que o fato de a Impugnante ter deixado de realizar a contabilização desse valor (como recebimento condicional, v.g.) não pode implicar na exação dos referidos impostos (obrigação principal). É que neste caso, como a bonificação não pode ser classificada com uma receita ou como lucro líquido, a ausência de escrituração deve, no máximo, acarretar o lançamento de multa pelo descumprimento de obrigação acessória;

### **Princípio da eventualidade. Multa. Confisco**

- Argumenta que as sanções administrativas têm finalidade educativa e punitiva, de forma que a respectiva fixação deve levar em conta esses dois parâmetros, a fim de que o suposto infrator entenda a necessidade do cumprimento das regras estabelecidas, e, ao mesmo tempo, sinta-se desencorajado a reincidir;
- Por outro lado, entende que a autoridade administrativa deve pautar-se na proporcionalidade ao aplicar a pena, sob pena de ocasionar um gravame excessivo ao patrimônio do infrator;
- Cita decisão do STJ;
- Reclama que os auditores fiscais aplicaram multa de 75% a todas as supostas infrações cometidas pela Impugnante, de forma que o valor dos créditos tributários lançados foi majorado de forma exorbitante (v.g. IRPJ, imposto...R\$ 232.725,88; multa (75%)...R\$ 174.544,39);
- Anota que, num sistema em que há previsão de juros (para indenizar) e correção monetária (para manter o cunho liberatório da moeda), a imposição de multas elevadas - como as presentes - leva a verdadeiro confisco do patrimônio da Impugnante;
- Com base em doutrina, defende que o princípio da capacidade contributiva do contribuinte e a vedação do confisco são hoje princípios constitucionais expressos em matéria tributária (art. 145, § 1.º, e art. 150, IV, da CF/88). Embora dirigidos literalmente aos impostos (princípio da capacidade contributiva) e aos tributos (vedação de utilizá-los com efeito de confisco), tais postulados se espraiam por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário na sua acepção mais lata, como conceituado pelo art. 133 e seus parágrafos do Código Tributário Nacional. Em síntese: eles atingem tanto as penas fiscais quanto os tributos;
- Pugna pela exclusão dessas multas vultosas, por infringir o princípio da capacidade contributiva e, por via indireta tornar um confisco, comprometendo fatalmente a Reclamante, ou, alternativamente, pela sua redução ao mínimo legal (máximo 2%);

### **DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS**

- Menciona o art. 151, III, do Código Tributário Nacional, que preceitua que a exigibilidade dos créditos deve restar suspensa quando houver protocolo de impugnações ou recursos administrativos;
- Cita decisão do STJ, no sentido de que, uma vez protocoladas reclamações em sede administrativa, os créditos não podem ser cobrados, até que a decisão seja definitiva;

- Acrescenta que, além da suspensão da exigibilidade dos créditos, a apresentação de impugnação administração também acarreta na concessão de certidões positivas com efeito de negativa (cf. art. 206, do CTN);
- Pugna pela suspensão da exigibilidade dos créditos e pela concessão da referida certidão, uma vez que todos os termos dos autos de infração foram impugnados, nos termos dos artigos 151, III e 206, ambos do CTN;

## DOS PEDIDOS E REQUERIMENTOS

- Ao final, pede, com relação à primeira infração, i) o cancelamento dos créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, uma vez que embasados na receita bruta, tem total afronta à letra do art. 195, I, c, da CF/88 e dos artigos 43 e 110, do CTN. Com relação à segunda, ii) julgar improcedentes os Autos de Infração, uma vez que os créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS são inexigíveis, ante aos recolhimentos efetuados pelas fonte pagadoras (TIM Celular S/A, CLARO S/A, Itaú Unibanco S/A e Banco Bradesco S/A); iii) julgar improcedentes os Autos de Infração, tendo em vista que a bonificação concedida pela empresa CLARO S/A ainda não foi integralizada ao patrimônio da Impugnante, inexistindo, portanto, a configuração dos fatos jurídicos tributários do IR e da CSLL, nos termos do art. 195, I, c, da CF/88 e do art. 43, do CTN;
- Pede ainda: iv) o cancelamento da multa aplicada ou reduzi-la (ao limite de 2%), uma vez que excessiva e nitidamente confiscatória;
- Requer a suspensão da exigibilidade dos créditos e, por conseguinte, a concessão de certidão positiva com efeito de negativa, nos termos dos arts. 151, III e 206 do CTN.

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 06-37.310 (fls. 324-351) de 14/06/2012, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2008*

*MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE. Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispendo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS. Correto o lançamento do IRPJ, lucro presumido, com base de cálculo obtida mediante simples cotejo entre as receitas escrituradas e as declaradas.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DIRF. Correto o lançamento do*

*IRPJ, com base em omissão de receitas, identificada por informações constantes em DIRFs, de fontes pagadoras por prestação de serviços e de rendimentos financeiros.*

*RECEITA DE BONIFICAÇÃO. FATO GERADOR DO IRPJ. PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. O fato gerador do IRPJ alcança os proventos de qualquer natureza que venham a acrescer o patrimônio do contribuinte, independentemente da denominação que se atribua ao valor recebido, ou da forma de recebimento, o que legitima o lançamento com base em receita de bonificação, prevista contratualmente.*

*RECEITA DE BONIFICAÇÃO. LIVRE DISPONIBILIDADE E EXERCÍCIO DO DIREITO SOBRE A COISA. AQUISIÇÃO SOB CONDIÇÃO SUSPENSIVA. INCOMPATIBILIDADE. Se o contribuinte recebe receita de bonificação, sobre a qual tem livre disponibilidade e exerce direitos, então é titular da coisa recebida, o que torna insustentável a alegação de aquisição sob condição suspensiva, em que a parte só pode exercer direitos após o advento da condição.*

*RECEITA DE BONIFICAÇÃO. CLÁUSULA PENAL. INDENIZAÇÃO EM VALOR COINCIDENTE. AQUISIÇÃO SOB CONDIÇÃO SUSPENSIVA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Cláusula penal prevendo o ressarcimento de valor coincidente ao recebido a título de receita de bonificação, em caso de inadimplemento ou rescisão contratual, não é apta para justificar aquisição do rendimento sob condição suspensiva, eis que tal cláusula possui natureza punitiva e reparatória, destinada, inclusive, a ressarcir o credor dos investimentos realizados.*

*PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.”*

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 21/06/2012 (A.R. de fl. 357) a interessada interpôs recurso voluntário em 20/07/2012 (fls. 358-374) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Trata o presente processo de lançamentos consubstanciados nos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e reflexos (fls. 108/151), relativos ao ano calendário 2008, decorrentes de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da Recorrente.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 06/15, o Fisco, a partir da análise da contabilidade da empresa, dos contratos firmados e das DIRFs enviadas por diversas fontes pagadoras com relações negociais com a Autuada, efetuou a lavratura dos autos de infração em análise com base nas seguintes infrações i) receitas escrituradas e não declaradas referentes a revenda de mercadorias; ii) receitas escrituradas e não declaradas referentes a prestação de serviços; iii) omissão de receitas de prestação de serviços; iv) omissão de receitas de aplicações financeiras; v) receita de bonificação recebida.

Em resumo, a Recorrente se defende dos lançamentos com os argumentos a seguir sintetizados.

- Contesta o entendimento do fiscal, que fundamentou o lançamento com base no “Valor da receita bruta não declarada, caracterizada pela diferença entre a receita contabilizada e o valor da receita declarada”.
- Discorda do posicionamento da fiscalização, segundo o qual os impostos sob comento (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devem ser calculados sobre a receita bruta. Aduz, nesse sentido, que o vínculo obrigacional entre o contribuinte e o ente fazendário somente restará estabelecido se preenchidas as hipóteses previstas na norma pertinente (descrição normativa dos fatos). Apenas quando ocorrido tal evento, passa-se a falar no nascimento do fato jurídico tributário. Aplicando as mencionadas premissas ao caso vertente, tem-se que os impostos em análise possuem diferentes hipóteses de incidência; mas nenhuma delas se coaduna com o aferimento da receita bruta (ao contrário do disposto nos autos de infração).
- Anota que, no caso do PIS e da COFINS, que têm por hipótese de incidência (e base de cálculo) o faturamento mensal da empresa, esse termo - faturamento - é advindo do direito privado, cujo conceito pode ser assim sumarizado: o valor total recebido com a venda de produtos ou serviços de uma empresa; entram ainda nesta conta os ganhos obtidos com aplicações financeiras ou venda de ativos. Essa definição não se coaduna com o instituto da receita bruta, que compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o resultado auferido nas operações de conta alheia e o preço dos serviços prestados. (RIR/1999, art. 279 e parágrafo único). A diferenciação dos referidos termos é de tal forma palmar que o próprio Constituinte, ao modificar a redação do art. 195 (CF/88), espancou quaisquer dúvidas remanescentes. É que a

redação primitiva do citado dispositivo previa que a Seguridade Social seria custeada (apenas) pela folha de salários, pelo faturamento e pelo lucro. Com o advento da EC n.º 20/98, entretanto, a CF/88 passou a admitir a instituição de nova contribuição, a ser baseada na receita bruta/resultado da comercialização da produção.

- Resume que o PIS e a COFINS tem como base de cálculo o faturamento; a nova contribuição, a ser (ainda) instituída e regulamentada pelo legislador (infraconstitucional), poderá ser calculada sobre a receita bruta. Se os conceitos de faturamento e receita bruta fossem realmente equivalentes, o legislador constituinte não deveria ter tido o trabalho de editar a sobredita Emenda n.º 20.
- Lembra que ao intérprete e ao aplicador da lei tributária é defeso alterar o conceito de termos próprio de direito privado, sob pena de afronta ao art. 110, do CTN.
- No que se refere ao IRPJ e à CSLL, contesta o cálculo dos supostos créditos embasada na sobredita base de cálculo (receita bruta), alegando que tanto a hipótese de incidência quanto a base imponible desses impostos subsumem-se à renda disponibilizada (jurídica/economicamente) e ao lucro líquido (apurado antes de realizado o provisionamento para o recolhimento do IR), respectivamente (cf. art. 43 do CTN e art. 195, I, c, da CF/88). Vale dizer, a receita bruta não se coaduna com a base de cálculo próprias do IRPJ nem da CSLL, de forma que não pode basear as mencionadas exações.
- Conclui que, por qualquer ângulo que se analise a questão, as cobranças não devem prosperar, uma vez que afrontam, a um só tempo, a sistemática constitucional atinente ao tema (cf. edição da EC n.º 20/98), a letra dos arts. 43 e 110, do CTN e do art. 195, I, c, da CF/88.

Passo à análise.

### **Das receitas escrituradas e não declaradas.**

O crédito tributário lançado decorre do cotejo entre as receitas escrituradas no Livro Diário e aquelas declaradas em DIPJ pela contribuinte. As diferenças são apresentadas nas tabelas constantes no TVF às fls. 06/07.

A Recorrente não questiona diretamente o levantamento elaborado pela Fiscalização. Para o IRPJ e a CSLL, alega que tanto a hipótese de incidência quanto a base imponible desses tributos subsumem-se, respectivamente, à renda disponibilizada, jurídica/economicamente (art. 43 do CTN) e ao lucro líquido, apurado antes de realizado o provisionamento para o recolhimento do IR (art. 195, I, c, da CF/88).

Há que se esclarecer, de início, que o fato gerador do IRPJ é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 43 e incisos do CTN) e que a correspondente base de cálculo é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou proventos tributáveis (art. 44 do CTN).

Para o regime do lucro presumido, do qual a Recorrente é optante, o legislador definiu a base de cálculo mediante a aplicação de percentual sobre a receita bruta, auferida em cada trimestre. No caso da Contribuinte, foram utilizados os percentuais de 8% para a revenda de mercadorias e de 32% para a prestação de serviços, conforme os correspondentes artigos 518 e 519 do RIR/99.

Nesse sentido, não merece reparos o levantamento elaborado pelo Fisco, constante do demonstrativo de apuração presente no auto de infração IRPJ à fl. 108.

Já a CSLL tem como fato gerador a auferição de lucro, com previsão expressa diretamente na Constituição Federal (art. 195, inciso I, “c”). A base de cálculo é composta pelo percentual de doze por cento da receita bruta, para a revenda de mercadorias, e trinta e dois por cento da receita bruta, para a prestação de serviços, conforme prescrito no art. 29 da Lei nº 9.430/96 c/c arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/1995.

Também aqui entendo não merecer reparos o lançamento, conforme demonstrativo de apuração constante do auto de infração CSLL à fl. 140.

Quanto ao PIS e a Cofins, constata-se, do enquadramento legal trazido nos autos de infração, que o lançamento se deu, quanto ao conceito de base de cálculo utilizada, sob a égide do art. 10 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, *in verbis*.

*Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).*

[...] (grifei)

Nessa esteira, a base de cálculo dos lançamentos do PIS e da Cofins teria como suporte legal o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 e seria o “*valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas*”.

A Recorrente, em resumo, alega que essas contribuições têm como base de cálculo o faturamento, e que apenas uma nova contribuição, a ser ainda instituída e regulamentada pelo legislador infraconstitucional, poderia ser calculada sobre a receita bruta; e que, se os conceitos de faturamento e receita bruta fossem realmente equivalentes, o legislador constituinte não deveria ter tido o trabalho de editar a Emenda Constitucional n.º 20/98.

Vê-se, nesse caso, que a Recorrente traz aos autos a discussão travada no STF quando do reconhecimento da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Entendeu-se que esse dispositivo, ao ampliar o conceito de receita bruta para toda e qualquer receita, violou a noção de faturamento prescrita no art. 195, I, b, da CF, na sua redação original. O aumento da carga tributária daí decorrente foi contestado na justiça, tendo o Poder Judiciário, por diversas vezes, entendido que a amplitude de faturamento referida no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, na redação anterior à Emenda Constitucional – EC nº 20, de 1998, não legitimava a incidência de tais contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas contribuintes, advertindo, ainda, que a superveniente **promulgação da EC nº 20, de 1998, publicada no dia 16 de dezembro de 1998, “não teve o**

*condão de validar a legislação ordinária anterior, que se mostrava originariamente inconstitucional” (Ag.Reg. RE 546.3273/SP, Rel. Min. Celso Mello).*

Assim, entendeu o Poder Judiciário que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, ao alargar o conceito de faturamento, criara exação nova, assunto que deveria ter sido objeto de lei complementar, por força do disposto no artigo 195, § 4º, c/c artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

Portanto, o alargamento da base de cálculo objeto da Lei nº 9.718, de 27/11/1998 (decorrente da conversão da MP no 1.724, de 29/10/1998 – antes, ressalte-se, da EC nº 20, de 15/12/1998), estava maculado por vício formal de constitucionalidade.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário no 390.840/MG, apreciado pelo pleno em 09/11/2005, decidiu no seguinte sentido (relator Ministro Marco Aurélio):

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.*

*TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.*

Posteriormente, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário no 585.2351/MG, proferido em 10/09/2008 e publicado em 28/11/2008, reconheceu a repercussão geral do tema, conforme ementa do acórdão em tela, que teve a relatoria do Ministro Cezar Peluso:

*EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º 9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006)*

*Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.*

Especificamente sobre exame de constitucionalidade de norma, o caput do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 256/2009, veda “[...] aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, **admitidas, contudo, as exceções elencadas no parágrafo único do referenciado artigo, dentre as quais a de que trata a hipótese objeto de seu inciso I, qual seja, afastar preceito “que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal”, como na hipótese presente.**

Aliás, segundo o artigo 62A do RICARF (inserido pela Portaria MF nº 586/2010),

*As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Além disso, o parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, dispõe que,

*Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

Com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o STF entendeu que o PIS e a COFINS somente poderiam incidir sobre as receitas operacionais das empresas, ou seja, aquelas ligadas às suas atividades principais.

Conseqüentemente, não é legítima a exigência da contribuição sobre receitas outras que não as originadas da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, devendo ser excluídos da base de cálculo os montantes decorrentes das rubricas não compreendidas no conceito de faturamento previsto no art. 195, I, “b”, na redação originária da Constituição Federal de 1988, previamente à publicação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

Ocorre que a autuação, quanto a esse ponto, se deu pelo levantamento de receitas escrituradas e não declaradas referentes a revenda de mercadorias e a prestação de serviços, receitas essas operacionais da Autuada.

Por todo o exposto, entendo descabidas as razões de defesa quanto a esse

ponto.

**Da omissão de receitas de prestação de serviços e omissão de receitas financeiras.**

A interessada questiona o lançamento de créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de acordo com as "informações constantes das Declarações de Imposto de Renda na Fonte (DIRF), apresentadas pelas fontes pagadoras" (TIM Celular S/A, CLARO S/A, Itaú Unibanco S/A e Banco Bradesco S/A).

Entende que os tributos pertinentes a essas operações já foram recolhidos pelas fontes pagadoras, na forma retida. Com efeito, são elas (e não a Recorrente) que têm a responsabilidade de proceder ao mencionado adimplemento - como de fato foi realizado, consoante se verifica dos documentos anexados ao processo.

Pugna pela improcedência dos autos de infração, a fim de que as exações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes à suposta omissão de receita (prestação de serviços e aplicações financeiras de renda fixa) sejam declaradas inexigíveis.

Quanto à omissão de receitas de prestação de serviços, constata-se do TVF ter sido apurada com base nos dados informados em DIRF, por duas tomadoras de serviço do contribuinte: A Tim Celular S/A e a Claro S/A.

De fato, conforme documentos de fls. 19/40, as empresas informaram rendimentos recebidos e retenções (a Tim sob o código 8045 IRRF- DEMAIS RENDIMENTOS e a Claro sob o código 1708 IRRF – REMUNER SERV PRESTADOS POR PJ) nos seguintes montantes:

MESES	TIM- 8045		CLARO -1708		TOTAIS	
	RECEITA	IRF	RECEITA	IRF	Receita	IRF
fev/08	26.723,00	400,85	-	-	26.723,00	400,85
mar/08	90.387,00	1.355,81	-	-	90.387,00	1.355,81
mai/08	36.421,00	546,32	-	-	36.421,00	546,32
jun/08	38.812,00	582,18	-	-	38.812,00	582,18
jul/08	39.639,40	594,59	-	-	39.639,40	594,59
ago/08	48.669,30	730,04	65.045,00	975,68	113.714,30	1.705,72
set/08	26.064,60	390,97	135.397,50	2.030,96	161.462,10	2.421,93
out/08	840,40	12,61	296.945,50	4.454,18	297.785,90	4.466,79
nov/08	-	-	440.644,08	6.609,66	440.644,08	6.609,66
dez/08	-	-	74.034,50	1.110,52	74.034,50	1.110,52
<b>Total</b>	<b>307.556,70</b>	<b>4.613,37</b>	<b>1.012.066,58</b>	<b>15.181,00</b>	<b>1.319.623,28</b>	<b>19.794,37</b>

Quanto à omissão de receitas financeiras, constata-se do TVF ter sido apurada como decorrência de o contribuinte ter deixado de declarar rendimentos financeiros, identificados em dados extraídos das DIRFs enviadas pelas fontes pagadoras Itaú Unibanco e Banco Bradesco, nos seguintes montantes:

MESES	ITAÚ - 3426		BRADESCO - 3426		TOTAIS	
	RECEITA	IRF	RECEITA	IRF	Receita	IRF

<b>abr/08</b>	35,87	7,97			<b>35,87</b>	<b>7,97</b>
<b>mai/08</b>	21,87	4,80			<b>21,87</b>	<b>4,80</b>
<b>jun/08</b>	36,10	8,00			<b>36,10</b>	<b>8,00</b>
<b>jul/08</b>	594,49	133,40			<b>594,49</b>	<b>133,40</b>
<b>ago/08</b>	5.191,69	1.167,97			<b>5.191,69</b>	<b>1.167,97</b>
<b>set/08</b>	3.711,40	834,89	7.555,36	1.699,95	<b>11.266,76</b>	<b>2.534,84</b>
<b>out/08</b>	55,26	12,31	4.082,14	918,48	<b>4.137,40</b>	<b>930,79</b>
<b>nov/08</b>	84,07	18,73			<b>84,07</b>	<b>18,73</b>
<b>dez/08</b>	138,55	31,02			<b>138,55</b>	<b>31,02</b>
<b>TOTAL</b>	<b>9.869,30</b>	<b>2.219,09</b>	<b>11.637,50</b>	<b>2.618,43</b>	<b>21.506,80</b>	<b>4.837,52</b>

Alega a Recorrente que os tributos pertinentes a essas operações já teriam sido recolhidos pelas fontes pagadoras por retenção na fonte e que seriam das instituições financeiras, e não da Defendente, a responsabilidade pelo pagamento.

De se esclarecer, nesse ponto, que as retenções efetuadas pelos tomadores de serviço e pelas instituições financeiras são simples antecipações do imposto de renda da Fiscalizada, de modo que não se configuram como tributação definitiva. Os respectivos rendimentos, tendo sido auferidos pela Contribuinte, devem fazer parte da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, conforme as previsões legais citadas no item anterior.

Como observado na decisão recorrida, as retenções pagas foram devidamente deduzidas, conforme demonstrativo de fl. 110.

Assim, não tendo sido oferecido tais rendimentos à tributação, corretos os lançamentos, efetuados com a devida dedução das retenções.

A jurisprudência desse Conselho é assente nestes casos.

*IRPJ E DECORRENTES - OMISSÃO DE RECEITAS - CONFRONTO DIRF X DIRPJ – Remanescendo diferença entre os valores efetivamente recebidos pela empresa e aqueles que ela consegue provar a contabilização, mantém-se parcialmente as exigências derivadas da acusação de omissão de receitas (Acórdão 107-09.282, de 24/01/2008)*

*IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Não comprovado pelo interessado que a DIRF apresentada pela fonte pagadora era incorreta, deve-se manter o lançamento de omissão de rendimentos. (Acórdão 102-49.282, de 11/09/2008)*

Por fim, quanto ao lançamento do PIS e da Cofins, há que se considerar, conforme análise anterior, que não é legítima a exigência dessas contribuições sobre receitas outras que não as da atividade, devendo ser excluídos da base de cálculo os montantes decorrentes das omissões de receitas financeiras.

#### **Da receita de bonificação recebida**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/02/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 04/02/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 05/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto à infração relativa à bonificação recebida pela Recorrente, entendo que os fundamentos trazidos na decisão recorrida são claros e apropriados, pelo que os adoto como razão de decidir da forma a seguir transcrita.

“Inicialmente, a impugnante tenta explicar os contratos celebrados com a Claro S.A. Esclarece que, em 16 de maio de 2008, foram celebrados (i) o Termo de Investimento - Parceria Comercial e o (ii) Contrato de Constituição de Relações Comerciais. O primeiro regulamenta as condições técnicas e comerciais para a venda de produtos e serviços da CLARO no Estado do Paraná; já o segundo, disciplina as relações comerciais estabelecidas entre os pactuantes. Em relação ao primeiro contrato (Termo de Investimento - Parceria Comercial), explica que alguns dos itens desse instrumento referem-se às despesas que devem ser arcadas unicamente pelo agente autorizado - no caso, a Impugnante. Acrescenta que o item 1.1 ainda estipula que o agente autorizado (Impugnante) deve, obrigatoriamente, "manter durante toda a vigência do Contrato de Constituição de Relações Comerciais, no mínimo 7 (sete) pontos de vendas ativos para comercialização de produtos e serviços da CLARO." Segue narrando que o investimento inicial da parceria (custo para produção) foi concedido pela CLARO sob a rubrica de bonificação com cláusula de condição suspensiva. 2.8. Infere que, embora já tenha sido concedida, a bonificação de R\$ 2.300.000,00 somente integrará efetivamente o patrimônio (receita) da Impugnante se as metas estipuladas no termo de parceria forem cumpridas no prazo estipulado (60 meses a serem contados a partir da assinatura do contrato); e que, no mesmo sentido, o implemento da bonificação dos funcionários está atrelado ao preenchimento de certos requisitos, consoante se verifica do item 12. Aduz que todas essas disposições foram inteiramente repisadas no (ii) Contrato de Constituição de Relações Comerciais. No que se refere à bonificação com cláusula de condição suspensiva, por exemplo, o referido instrumento assim dispôs, em sua cláusula oitava. Afirma que o Capítulo V desse contrato estipulou, também, as metas anuais de habilitação; o Capítulo VI, por sua vez, reiterou a obrigação da Impugnante em manter, no mínimo, sete pontos de vendas ativos para a comercialização de produtos e serviços da CLARO. Conclui que, da análise das mencionadas cláusulas contratuais (bem como dos itens do Termo de Investimento) verifica-se que o cumprimento de muitas das obrigações celebradas pela Impugnante independe do exercício de suas atribuições. De fato, a manutenção de sete pontos de vendas, ou o alcance de 10.800 acessos decorre muito mais da competitividade da CLARO no mercado do que do trabalho realizado por agentes autorizados (caso da Impugnante). Alega que, como a preferência dos consumidores está voltada para outras duas empresas de telefonia móvel (TIM e VIVO), está tendo reais dificuldades em honrar o que foi compactuado. Para tanto, cita matéria de jornal (doc 4).

No mérito, discorda do entendimento disposto no Termo de Verificação Fiscal, segundo o qual a Impugnante teria se "apropriado à razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês, referente à bonificação recebida decorrente do Contrato de Constituição de Relações Comerciais e do Termo de Investimento - Parceria Comercial, celebrados com a empresa CLARO S/A., com prazo de duração de 60 (sessenta) meses, contados a partir de 16/05/2008."(fl. 03). Remete ao exposto no início da defesa, e afirma que a empresa CLARO S/A. disponibilizou uma bonificação no valor de R\$ 2.300.000,00, a fim de auxiliar no custeio do empreendimento da Impugnante. Enfatiza que esse benefício somente será efetivamente pago se preenchidos alguns pressupostos contratuais: (i) alcance de meta mínima de venda de 100.800 acessos; (ii) 20% (mínimo) em ativações de pós-pago (ambos no prazo de 60 meses); (iii) vigência do contrato por mais de 60 meses, **contados de 16/05/2008** (docs.03). Pondera que isso significa dizer que o sobredito

montante não estará econômica ou juridicamente disponível à Impugnante, até que sobrevenha o atendimento dos requisitos acima enumerados (fato que deverá ocorrer apenas no ano de 2013). Em outras linhas, essa bonificação possui natureza jurídica de pagamento sob condição suspensiva (evento futuro e incerto): caso a Impugnante não obedeça às determinações contratuais, será compelida à devolução do valor estipulado. Repisa a cláusula 8.1.1 do Contrato de Constituição de Relações Comerciais e do item 14 do Termo de Investimento (docs. 03), cujos teores comprovam os argumentos acima expostos. Assevera que seria inviável sustentar a exigibilidade da cobrança de Imposto de Renda sobre o referido bônus, uma vez que, de acordo com o art. 43 do CTN, a hipótese de incidência desse tributo é justamente a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Salienta que o IRPJ simplesmente não incide sobre a renda que esteja indisponível, embaraçada; isso é, que não tenha, de fato, composto o patrimônio do contribuinte. Esse, como visto, é exatamente o quadro que se afigura no caso dos autos, já que o montante de R\$ 2.300.000,00 somente passará à titularidade da Impugnante se ocorridos os eventos futuros e incertos aduzidos nos contratos firmados com a empresa CLARO S/A. Acrescenta que esses fundamentos abarcam, inclusive, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, porque, como bem disposto no sítio da Receita Federal, "aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas". Argumenta que, inexistindo a configuração de receita (antes da ocorrência dos requisitos impostos pelos contratos firmados), também não há que se falar em lucro líquido, já que, de que forma poder-se-ia cogitar do valor do suposto lucro líquido se o montante de 2.300.000,00 ainda nem foi integralizado ao patrimônio da Impugnante?! Este fato impede, portanto, a incidência da CSLL. Cita decisão do TRF4, para concluir que, considerando que o montante de R\$ 2.300.00,00 somente poderá ser objeto de tributação se as condições contratuais foram integralmente atendidas - ou seja, quando o pagamento se tornar certo e definitivo; e, tendo em vista que esses eventos somente ocorrerão em 2013 (60 meses a partir da assinatura dos contratos), evidencia-se a impossibilidade jurídica de ser perfazer à cobrança de IRPJ e de CSLL sobre tais valores, ante a patente não-incidência dos impostos, nos termos do art. 195, I, c, e do art. 43, do CTN. Anota que o fato de a Impugnante ter deixado de realizar a contabilização desse valor (como recebimento condicional, v.g.) não pode implicar na exação dos referidos impostos (obrigação principal). É que neste caso, como a bonificação não pode ser classificada com uma receita ou como lucro líquido, a ausência de escrituração deve, no máximo, acarretar o lançamento de multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

A presente infração tem por base os contratos firmados entre a fiscalizada e a empresa Claro S.A. Consta o "Termo de Investimento – Parceria Comercial", (fls. 41/47) e o "Contrato de Constituição de Relações Comerciais" e anexos (fls. 48/84), ambos datados de 16/05/2008.

De acordo com o segundo documento, o contrato tem por objeto: a) Comercialização, pelo agente autorizado, de aparelhos celulares e/ou SIM CARDS e outros produtos (cartões pré-pagos, etc.) da CLARO pelo agente autorizado; b) Comercialização, pelo agente autorizado, de serviços, quando disponibilizados pela CLARO, nas modalidades pré-pago e pós-pago, nas condições que forem determinadas pela CLARO.

O mesmo documento esclarece que a fiscalizada é empresa com personalidade jurídica própria e independente da CLARO, exerce atividade comercial própria, contrata empregados por sua conta e risco e responsabiliza-se isoladamente por todos os encargos sociais, previdenciários e trabalhistas decorrentes da atividade econômica por si livremente exercida.

Conforme Anexo contratual (fls. 75/80, pelos serviços prestados à Claro, a empresa fiscalizada beneficia-se de margem mercantil por desconto na aquisição de aparelhos, calculado segundo tabelas, e recebe comissões por: i) habilitação de aparelhos celulares, ativação dos serviços POC, GPRS e Torpedo nos Planos de Serviço Pós – Pago; ii) por habilitação de aparelhos celulares nos Planos de Serviço Pré-Pago; iii) por Ativação Express nos Planos de Serviço Pré-Pago; iv) pela seguinte lista de serviços: Troca de Titularidade Pós, Troca de Simcard, Troca de MSISDN, Inclusão de Dependentes, Inclusão de Débito Automático, Mudança de Área de Registro, Troca de Aparelho Pós ou Controle, Troca de Aparelho Pré GSM, Upgrade de plano.

Especificamente, o rendimento que foi objeto de autuação foi pactuado no “Termo de Investimento – Parceria Comercial”, às fls. 41/42, nos seguintes termos:

*(C) Em razão da parceria comercial estabelecida ente as partes, a CLARO cederá ao AGENTE AUTORIZADO, em comodato, conjuntos de mobiliário para os Pontos de Vendas (lojas) do AGENTE AUTORIZADO, além de conceder uma bonificação equivalente à quantia bruta de R\$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais) na forma prevista no presente instrumento;*

*5. A CLARO concederá, ainda, ao AGENTE AUTORIZADO a quantia total bruta equivalente a R\$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais), em cartões de recarga (valor de custo) ou outros produtos da CLARO, na forma de doação e/ou de encontro de contas, pela parceria comercial exclusiva estabelecida entre as partes na qual é vedada a prestação de serviços para outras empresas de telefonia móvel celular por parte do AGENTE AUTORIZADO.*

*5.1. As PARTES poderão, de comum acordo, fixar outra forma de pagamento do investimento ora pactuado no presente instrumento, sendo a quantia, em qualquer hipótese, limitada ao valor indicado no item 5 supra.*

*5.2 A concessão do valor previsto no item 5 será realizada, a critério exclusivo da CLARO, dentro do prazo de 60 (sessenta) meses a contar da assinatura do presente instrumento.*

Releva frisar que o fato gerador do IRPJ alcança os proventos de qualquer natureza que venham a acrescer o patrimônio do contribuinte, independentemente da denominação que se atribua ao valor recebido, nos termos do art. 43 do CTN, abaixo copiado. Assim, é irrelevante que o contrato utilize expressões como bonificação, doação, encontro de contas ou investimento, ou que a transferência tenha se materializado na forma de cartões de recarga ou outros produtos. Na realidade, a referida bonificação tem nítida natureza de contraprestação pelos serviços prestados pela K S Telecomunicações LTDA à Claro, mas ainda que assim não fosse, estaria submetida à tributação, pela fórmula genérica eleita pelo legislador.

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Com base nessa autorização genérica do CTN, o legislador ordinário inseriu na base de cálculo do IRPJ, lucro presumido, de forma residual, as demais receitas e resultados positivos não previstas em outros dispositivos legais, conforme a seguinte redação do art. 521 do RIR/99, que é a base legal para a presente exigência.

## *CAPÍTULO II*

### *GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS*

*Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).*

Assim entendido, considero que o recebimento da bonificação subsume-se à disposição do art. 521 acima citado. Entendo também que a prova trazida pela fiscalização, qual seja, contrato comercial, é suficiente para fundamentar o lançamento. É que, conforme a doutrina civilista, o contrato faz lei entre as partes, de forma que é mais do que razoável assumir que os fatos ocorreram em conformidade com o que foi pactuado. Se uma das partes alega que algo aconteceu em desconformidade com os termos contratuais, incumbe a ela a prova de sua alegação. No caso em apreço, o contribuinte, na condição de parte do contrato, não alega nenhuma irregularidade na execução do contrato, e sequer nega o recebimento da bonificação, preferindo construir sua defesa na tese da condição suspensiva dessa receita, conforme se apreciará na seqüência. A título de reforço, seguem precedentes do CARF admitindo o contrato como prova do lançamento:

*Nº Recurso 160891*

*Número do Processo 10746.001472/2006-13*

*Órgão Julgador Primeira Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes*

*Tipo do Recurso Recurso de Ofício - Provimento Parcial Por Unanimidade*

*Recurso Voluntário - Provimento Parcial Por Unanimidade*

*Data da Sessão 18/12/2008*

*Relator(a) Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho*

*Nº Acórdão 101-97096 Tributo / Matéria*

*Por unanimidade de votos DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer a exigência do ano-calendário de 1994, com multa 75%, e NEGAR provimento ao recurso voluntário. Ausentes momentane e justificadamente, os conselheiros João Carlos Lima Junior e Caio Marcos Cândido.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005 Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS – Caracterizam-se como omissão de receitas as divergências apuradas entre os valores declarados ao Fisco e os dispêndios da Contribuinte acordados em contrato de compra e venda regularmente firmado, em relação ao qual esta não apresentou prova do não pagamento da obrigação no ano-calendário acordado. MULTA AGRAVADA – Para que seja aplicada multa agravada, a autoridade fiscal deverá demonstrar a recusa da Contribuinte em prestar os esclarecimentos ou documentação solicitada, com a intenção de obstar o procedimento fiscal. Se a Contribuinte apresenta parte da documentação solicitada, tendo requerido a dilação do prazo para a entrega dos demais, não deve ser agravada a penalidade. ARBITRAMENTO DO LUCRO – CABIMENTO – Se a Contribuinte deixa de apresentar a escrituração contábil e fiscal solicitada, tendo apresentado apenas o livro do ICMS, é correto o arbitramento dos lucros, com base na receita bruta. RO Provido em Parte e RV Negado.*

Nº Recurso 159462

Número do Processo 10680.014506/2006-41

Órgão Julgador Quinta Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes

Tipo do Recurso Recurso Voluntário - Negado Provimento Por Unanimidade

Data da Sessão 22/01/2008

Relator(a) Wilson Fernandes Guimarães

Nº Acórdão 105-16842 Tributo / Matéria

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO: 2002, 2003 RECEITA DECORRENTE DE INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS - SUJEIÇÃO PASSIVA - A simples alegação de que as receitas decorrentes de contratos de intermediação foram auferidas por intervenientes para os quais a prestação dos serviços teria sido sublocada, não autoriza, por si só, a desconstituição do lançamento principal, eis que, para isso, seria necessário o aporte de documentação hábil e idônea capaz de dar sustentação aos argumentos expendidos. LANÇAMENTO - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL - Descabe apreciar, em sede de julgamento administrativo, argumentos que não têm relação com a base legal utilizada para promover o lançamento tributário. No*

*caso vertente, em que a omissão de receita foi quantificada a partir de notas fiscais emitidas, não há que se falar em depósitos bancários de origem não comprovada. MULTA QUALIFICADA - Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. PEDIDO DE DILIGÊNCIA - A luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, ex vi do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

Na impugnação, a interessada levanta a tese de que a bonificação foi recebida sob condição suspensiva, enfatizando que o benefício somente seria efetivamente pago se preenchidos os requisitos contratuais de: (i) alcance de meta mínima de venda de 100.800 acessos; (ii) 20% (mínimo) em ativações de pós-pago (ambos no prazo de 60 meses); (iii) vigência do contrato por mais de 60 meses, contados de 16/05/2008. Pondera o contribuinte que o montante não estaria econômica ou juridicamente disponível até que sobreviesse o atendimento dos requisitos enumerados, fato que deverá ocorrer apenas no ano de 2013.

As citadas condições, efetivamente, estão previstas no item 6 do “Termo de Investimento – Parceria Comercial” (fl. 43), abaixo transcrito. A tese, todavia, não procede.

*6. O AGENTE AUTORIZADO, por força do presente instrumento, obriga-se a cumprir uma meta mínima de vendas de 100.800 (cem mil e oitocentos) acessos no prazo de vigência do Contrato de Constituição de Relações Comerciais firmado entre as partes nesta mesma data, devendo, cumprir, no mínimo 20% (vinte por cento) em ativações de pós-pago.*

A condição suspensiva insere-se no tema do plano da eficácia dos negócios jurídicos, em que a doutrina aponta três elementos acidentais: a condição, o termo e o modo (ou encargo). Realmente, conforme afirmou a impugnante, a condição é um elemento acidental, caracterizado por um evento futuro e incerto, que subordina os efeitos do negócio jurídico, podendo ser suspensiva (efeitos a partir da condição) ou resolutiva (efeitos até a condição). Já o termo se distingue por subordinar os efeitos a um evento futuro e certo. A questão relevante, para o deslinde da presente controvérsia, reside no detalhe de que, a condição suspensiva subordina não somente os efeitos do negócio, mas sobretudo os próprios direitos e obrigações, ao contrário do termo, que suspende somente o exercício mas não a aquisição do direito. É esse o conteúdo do artigo 125 do Código Civil:

*Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.*

Vale dizer, antes do implemento da condição suspensiva, a parte ainda não detém o direito sobre o objeto contratual, podendo tão somente exercer atos destinados a conservar a coisa (art. 130 do Código Civil). Em breves linhas, essa é a lição extraída da doutrina, como na obra: GAGLIANO, Paulo Stolze. PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 407, 414:

*De referência à condição suspensiva, é preciso que se esclareça que a aposição de cláusula desta natureza no ato negocial subordina, não apenas a sua eficácia jurídica (exigibilidade), mas, principalmente, os direitos e obrigações decorrentes do negócio. Quer dizer, se um sujeito celebra um contrato de compra e venda com outro, subordinando-o a uma condição suspensiva, enquanto esta não verificar, não se terá adquirido o direito a que ele visa (art. 125 do CC-02; art. 118 do CC-16). [...] Nessa linha de raciocínio, seguindo a diretriz apresentada pelo Novo Código Civil, é correto afirmar-se que o termo inicial suspende o exercício, mas não a aquisição do direito (art. 131 do CC-02; art. 123 do CC -16). Com isso quer-se dizer que, nos negócios jurídicos a termo inicial, apenas a exigibilidade do negócio é transitoriamente suspensa, não impedindo que as partes adquiram desde já os direitos e deveres decorrentes do ato.*

Ora, caso a bonificação tivesse sido contemplada sob condição suspensiva, a Claro deveria disponibilizar os recursos somente após o implemento das aventadas condições, pois até então, não teria tido obrigação alguma de fazê-lo. Isso porque, conforme dito, no negócio sob condição suspensiva, o adquirente somente se torna proprietário da coisa com o advento da condição; por isso mesmo, ou seja, justamente por ainda não ser dono, é que o legislador conferiu o direito de agir sobre a coisa de forma excepcional, somente para medidas de conservação do bem, conforme art. 130 do Código Civil. Além disso, em se tratando de ato oneroso, como é o caso, não se concebe que uma pessoa jurídica disponibilize elevada quantia a outra, por mera liberalidade, sem que tivesse obrigação para tal, comportamento este que equipararia a um ato benevolente, inexplicável no mundo dos negócios. A conclusão que se impõe, portanto, é que o pacto firmado entre a fiscalizada e a Claro obrigou esta a disponibilizar a quantia de R\$ 2.300.000,00 desde o implemento do negócio, e não a partir de supostas condições suspensivas.

Atente-se que o contribuinte reconhece que, efetivamente, recebeu o pagamento, conforme se depreende do item 2.8 da peça impugnatória, à fl. 158, abaixo copiada. E certamente fez uso dessa bonificação, comercializando os cartões de recarga juntamente com outros produtos da CLARO, sendo totalmente fora de propósito imaginar que tais bens estivessem guardados, à espera do implemento da condição suspensiva.

*2.8. Infere-se que, embora já tenha sido concedida, a bonificação de R\$ 2.300.000,00 somente integrará efetivamente o patrimônio (receita) da Impugnante se as metas estipuladas no termo de parceria forem cumpridas no prazo estipulado (60 meses a serem contados a partir da assinatura do contrato).*

Tentando reforçar sua tese, a impugnante invoca a cláusula 8.1.1 do Contrato de Constituição de Relações Comerciais e o item 14 do Termo de Investimento, que apresentam as seguinte redações:

*8.1.1 Caso o AGENTE, AUTORIZADO denuncie, rescinda ou dê causa à rescisão do presente contrato, por qualquer motivo, antes do prazo inicial de 60 (sessenta) meses., de vigência do mesmo, deverá ressarcir à CLARO a quantia de R\$ 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil reais), além das demais penalidades previstas no presente Instrumento e demais termos firmados entre*

*as partes, bem como perdas e danos a que, eventualmente, vier a dar causa.*

14. O AGENTE AUTORIZADO, fornece à CLARO, no ato da assinatura do presente instrumento, 01 (uma) nota promissória, no valor global de R\$ 2.300.000,00, única e exclusivamente para a garantia do cumprimento da meta mínima de vendas de 100.800 (cem mil e oitocentos) acessos por parte do AGENTE AUTORIZADO na forma prevista no presente instrumento.

14.1 A nota promissória será devolvida ao AGENTE AUTORIZADO somente mediante o cumprimento integral da meta mínima de vendas mencionada no item 14 acima.

Entretanto, as cláusulas acima citadas tampouco conduzem à conclusão de que a bonificação tivesse sido concedida sob condição suspensiva. É que o item 8.1.1 do “Contrato de Constituição de Relações Comerciais” (fl. 61) tem natureza de cláusula penal, como se infere até mesmo pelo correspondente título do contrato: “CLÁUSULA OITAVA - DA VIGÊNCIA, RESCISÃO E PENALIDADES”.

A cláusula penal, disciplinada nos artigos 408 a 416 do Código Civil, é uma penalidade estabelecida contratualmente que tem a dupla finalidade de ressarcir o credor e punir o devedor por seu inadimplemento. O estatuto civil estabelece duas modalidades desse instituto, que a doutrina denomina de cláusula penal compensatória e moratória. A primeira refere-se à inexecução completa da obrigação, enquanto que a segunda é utilizada para o caso de mora ou para garantir determinada cláusula contratual. O estatuto civil disciplina regras do que pode ser exigido, de que forma, e dos limites, disposições estas que interessam às partes e não ao fisco. Em linhas gerais, são essas as idéias expressadas por civilistas, como na seguinte obra: VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos. São Paulo: Atlas, 2006, p. 334, 335:

*Cláusula penal é uma obrigação de natureza acessória. Por meio desse instituto insere-se uma multa na obrigação, para a parte que deixar de dar cumprimento ou apenas retardá-lo. Ai estão as duas faces da cláusula penal: de um lado, possui a finalidade de indenização prévia de perdas e danos, de outro, a de penalizar, punir o devedor moroso. A cláusula penal pode dirigir-se a inexecução completa da obrigação (inadimplemento absoluto), ao descumprimento de uma ou mais cláusulas do contrato ou ao inadimplemento parcial, ou simples mora. Quando a multa é aposta para o descumprimento total da obrigação, ou de uma de suas cláusulas, será compensatória. Como denota a própria rotulação, sua finalidade é compensar a parte inocente pelos entraves e infortúnios decorrentes do descumprimento. Quando se apõe a multa para o cumprimento retardado da obrigação, mas ainda útil para o credor, a cláusula penal será moratória. Nesta hipótese, o devedor moroso pagará um plus pelo retardamento no cumprimento de sua obrigação.*

Sendo assim, o item 8.1.1 deve ser interpretado como sendo uma cláusula penal compensatória atribuída ao agente autorizado caso opte por rescindir o contrato antes do prazo combinado de 60 meses. Atente-se para a utilização do termo “ressarcir à Claro”, que denota o nítido caráter indenizatório da cláusula. A impugnança parece sugerir que a cláusula estaria prevendo uma espécie de devolução da bonificação, supostamente recebida de forma antecipada e precária.

Contudo, a redação em comento não mostra nenhuma vinculação expressa dessa penalidade à receita de bonificação, havendo tão somente coincidência de valores, fato este que é facilmente compreendido. É que, pela cláusula penal, as partes, visando a resguardar-se, normalmente inserem disposições para ressarcirem-se dos investimentos efetuados no decurso do contrato, cumulados com perdas e danos. No caso, a Claro, tendo investido R\$ 2.300.000,00 a título de bonificação em favor de seu parceiro comercial, simplesmente previu o ressarcimento desse valor, cumulado com perdas e danos, em caso de rescisão contratual.

Observe-se que o item 8.1.1 deixa em aberto a possibilidade de outras penalidades previstas em outros termos firmados entre as partes. Com base nisso, as partes pactuaram o disposto nos itens 14 e 14.1 do Termo de Investimento – Parceria Comercial, que também apresentam natureza de cláusula penal. Mais precisamente, trata-se de cláusula penal moratória, a ser aplicada como função de garantia de específica obrigação contratual, qual seja, a meta mínima de vendas de 100.800 acessos por parte do agente autorizado. A nota promissória é só o instrumento pelo qual a cláusula penal ganhará eficácia. Quanto à coincidência de valor entre a indenização e a receita de bonificação, vale a mesma explicação dada anteriormente.

A propósito da decisão judicial do TRF4, juntada pela impugnante, ela somente surte efeitos entre as partes judicantes, sem qualquer vinculação para a RFB em se tratando de contribuinte diverso, em outro caso concreto.

Insistindo na tese da bonificação sob condição suspensiva, a impugnante insinua que tem dificuldades em cumprir as condições pactuadas com a Claro. Alega que tem a obrigação de manter, no mínimo, sete pontos de vendas ativos para a comercialização de produtos e serviços; que o cumprimento de muitas das obrigações independe do exercício de suas atribuições; que o alcance de 100.800 acessos decorre muito mais da competitividade da Claro no mercado do que do trabalho realizado por agentes autorizados; que a preferência dos consumidores está voltada para outras duas empresas de telefonia móvel (TIM e VIVO), conforme matéria de jornal.

A litigante parece sugerir que dificilmente vai atingir a meta combinada, o que implicaria na ausência da ocorrência da condição suspensiva. E ainda que lograsse êxito, as condições somente ocorreriam ao cabo de cinco anos após a celebração do contrato, ou seja, em 2013. O argumento se desfaz, na medida em que a receita de bonificação foi definitiva, sem obstáculo algum de eventuais condições suspensivas, conforme acima fundamentado.

Finalmente, quanto ao valor atuado, entendo que a fiscalização procedeu corretamente. Como os contratos não esclarecem precisamente o momento dos pagamentos das bonificações, é razoável considerar que o total de R\$ 2.300.000,00 foi dividido em parcelas mensais de R\$ 38.333,33, ao longo de sessenta meses da vigência dos contratos.

Por todo o exposto, entendo descabida a pretensão da Recorrente quanto a esse tópico.

### **Do lançamento da multa de ofício e seu caráter confiscatório.**

Ataca a Recorrente a aplicação da multa de 75%.

Esclareço, nesse sentido, que multa de ofício de 75% deve acompanhar os tributos exigidos mediante lançamento de ofício, havendo, para isso, previsão legal disciplinada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Assim, não pode a Autoridade Fiscal deixar de atentar para o cumprimento das determinações legais e normativas, sob pena de responsabilidade funcional conforme art. 142, parágrafo único, do CTN.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade por confisco, importa compreender que a apreciação da inconstitucionalidade de normas é de competência privativa do Poder Judiciário.

A instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, por absoluta falta de competência das autoridades administrativas a essa função, que é reservada pela Constituição Federal em caráter exclusivo aos juízes e tribunais.

### **Da suspensão da exigibilidade dos créditos**

Por fim, pugna a Recorrente pela suspensão da exigibilidade dos créditos lançados e pela concessão de certidões positivas com efeito de negativa.

Menciona o art. 151, III, do CTN e cita decisão do STJ, no sentido de que, uma vez protocoladas reclamações em sede administrativa, os créditos não podem ser cobrados, até que a decisão seja definitiva.

Acrescenta que, além da suspensão da exigibilidade dos créditos, a apresentação de defesa administrativa também acarreta na concessão de certidões positivas com efeito de negativa (cf. art. 206, do CTN).

Há que se esclarecer, quanto ao pedido de suspensão de exigibilidade do crédito lançado, que nenhum crédito está sendo exigido do contribuinte. Isto porque os créditos tributários constituídos no presente processo, por força do art. 151, III do CTN, já estão com sua exigibilidade suspensa. Indefere-se, pois, o pedido da Recorrente por falta de interesse recursal.

Processo nº 10950.721738/2011-90  
Acórdão n.º **1402-001.530**

**S1-C4T2**  
Fl. 415

---

Quanto ao pedido de concessão de certidões positivas com efeito de negativa, ele deve ser endereçado à DRF de jurisdição do contribuinte, órgão competente para analisar tais demandas.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado para excluir da base tributável dos lançamentos do PIS e da Cofins as infrações relativas à omissão de receitas de aplicações financeiras, mantendo os demais lançamentos conforme constituídos nos autos de infração.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator